

УДК 631.162:3.073.513.1

**ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА
ОБЛІКУ ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ
У СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ
ПІДПРИЄМСТВАХ ©**

О.О. ЛЮБАР,
кандидат економічних наук,
доцент кафедри бухгалтерського обліку,

Я.П. ІЩЕНКО,
кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку та оподаткування
в галузях економіки,
Вінницький національний
аграрний університет
(м. Вінниця)

У статті розкрито економічну сутність та зміст оренди. З метою впорядкованості, цілеспрямованого й ефективного регулювання визначено та систематизовано основні класифікаційні ознаки оренди. Розглянуто функції оренди. Окреслено проблеми нормативно-правового регулювання орендних відносин в Україні.

Дослідивши порядок відображення в обліку суб'єктів орендних відносин операцій з оренди основних засобів та інших необоротних активів із застосуванням національних П(С)БО, запропоновано перелік елементів облікової політики. Обґрунтовано необхідність та запропоновано напрями вдосконалення документального оформлення оренди. Розглянуто особливості організації синтетичного та аналітичного обліку орендних операцій (операційної та фінансової оренди, оренди землі) та запропоновано напрями його вдосконалення шляхом запровадження субрахунків другого та третього порядків для формування необхідної інформації про об'єкти оренди у орендаря та орендодавця, що забезпечить підвищення аналітичності облікової інформації; позабалансових субрахунків для обліку об'єктів, отриманих в оренду, застосування яких дає змогу формувати облікові дані за видами необоротних активів та місцями їх використання. Розглянуто порядок відображення інформації щодо орендних операцій у бухгалтерській звітності та особливості оподаткування операцій з оренди.

Ключові слова: оренда, орендні операції, операційна оренда, фінансова оренда, оренда землі, основні засоби, інші необоротні активи.

Рис.: 1. Табл.: 5. Літ.: 17.

Постановка проблеми. У реформуванні відносин власності, підвищенні ефективності використання необоротних активів та забезпеченні розвитку підприємництва в Україні важливу роль відіграє оренда. Ефективне ведення господарської діяльності вимагає значного стартового капіталу, одноразового вилучення з обороту підприємств значних фінансових ресурсів. Умови функціонування більшості господарюючих суб'єктів, конкуренція вимагають, крім того, нових вкладень в оновлення виробництва, зміцнення матеріально-технічної бази. Необхідність інвестиційних вкладень створює багатьом підприємствам перешкоди входу на ринок та не дозволяє закріпитися на ньому. З метою подолання зазначених перешкод використовується такий специфічний механізм залучення

© О.О. ЛЮБАР, Я.П. ІЩЕНКО, 2018

ресурсів, як оренда, оскільки вона сприяє відтворенню основних фондів, дозволяє підвищити рівень інтенсивного та екстенсивного використання майна, дає можливість залучати в господарський оборот необхідне майно без значних одноразових вкладень, а також у підприємств з'являється можливість отримувати дохід від здачі в оренду тимчасово не використовуваних об'єктів основних засобів та інших необоротних активів, зберігаючи право власності на них, поліпшуючи умови розвитку господарюючого суб'єкта. Проте розвиток орендних відносин відбувається в умовах невирішеності багатьох питань, в тому числі стосовно організації та методики обліку орендних операцій.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблемам сутності оренди, її економічному значенню та класифікації, порядку розрахунку орендних платежів, особливостям відображення в обліку та звітності та їх удосконаленню присвятили велику кількість праць українські вчені, зокрема: Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, М.Я. Дем'яненко, Г.Г. Кірейцев, Л.М. Братчук [1], В.Г. Макаров, В.М. Жук, О.Ю. Єрмаков [5], М.Ф. Огійчук, Л.В. Гуцаленко, Н.В. Головченко [3], Н.В. Ніколенко [10], О.В. Опанасенко [12] та ін. Однак питання організації та методики обліку орендних операцій у сільськогосподарських підприємствах недостатньо опрацьовані, що зумовлює актуальність даного дослідження.

Формулювання цілей статті. Мета дослідження полягає у висвітленні різних теоретичних підходів до визначення сутності та ролі оренди у сучасній ринковій економіці, її класифікації, проблем нормативно-правового регулювання орендних відносин в Україні, методики формування у бухгалтерському обліку інформації про оренду, організаційно-методичних аспектів обліку операцій з оренди основних засобів та інших необоротних активів в сільськогосподарських підприємствах та надання рекомендацій щодо удосконалення розглянутих питань.

Виклад основного матеріалу дослідження. У період фінансової кризи далеко не кожен суб'єкт господарювання може собі дозволити придбавати нові засоби виробництва. Звичайно, в такий період не просто і продати приміщення, обладнання або інше майно, яке не використовується у власній господарській діяльності. Виходом із цієї ситуації стає оренда (оперативна або фінансова).

Створення належного правового поля оренди є важливим завданням для забезпечення збалансованого й ефективного розвитку орендних відносин. На сьогодні в Україні основними документами, які регулюють орендні відносини, є: Цивільний кодекс України, Господарський кодекс України, Податковий кодекс України, Закон України «Про оренду державного та комунального майна», Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда». У разі виникнення питань щодо обліку орендних операцій також необхідно використовувати положення МСБО 17 «Оренда», оскільки в ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» зазначається, що принципи і методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності не повинні суперечити міжнародним стандартам. Що стосується законодавчого забезпечення орендних операцій в Україні, то воно досить суперечливе та мало врегульоване. Свідченням цього є дані таблиці 1.

Оренда, як термінологічне поняття, походить від латинського *arrendare* – наймання фізичною або юридичною особою у іншої фізичної (юридичної) особи майна: основних засобів виробництва, землі, будівель, цілісних майнових комплексів у тимчасове користування на певний строк і за плату.

Таблиця 1

Зміст категорії «оренда» за законодавчими і нормативними актами

№ п/п	Нормативний документ	Зміст категорії «оренда»
1	Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року № 435-IV [17].	За договором найму (оренди) наймодавець передає або зобов'язується передати наймачеві майно у користування за плату на певний строк.
2	Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року № 436-IV [4].	За договором оренди одна сторона (орендодавець) передає другій стороні (орендареві) за плату на певний строк у користування майно для здійснення господарської діяльності.
3	Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [13].	Лізингова (орендна) операція – господарська операція (крім операцій з фрахтування (чартеру) морських суден та інших транспортних засобів) фізичної чи юридичної особи (орендодавця), що передбачає надання основних фондів у користування іншим фізичним чи юридичним особам (орендарям) за плату та на визначений строк.
4	Про оренду державного та комунального майна: Закон України від 10.04.1992 р. № 2269-XII [15].	Орендою є засноване на договорі строкове платне користування майном, необхідним орендареві для здійснення підприємницької та іншої діяльності.
5	Про оренду землі: Закон України від 06.10.1998 р. № 161-XIV [16].	Оренда землі – це засноване на договорі строкове платне володіння і користування земельною ділянкою, необхідною орендареві для проведення підприємницької та інших видів діяльності.
6	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда»: наказ Мінфіну України від 28.07.2000 р. № 181 [14].	Оренда – угода, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку.
7	Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 17 «Оренда», затверджено IASB 01.01.2012 р. [9].	Оренда – це угода, згідно з якою орендодавець передає орендареві в обмін на платіж або ряд платежів право користування активом протягом погодженого періоду часу

Великий тлумачний словник сучасної української мови розглядає оренду як наймання, тимчасове користування будівлями, земельною ділянкою, обладнанням, виробничими площами, машинами і т. ін. на договірних засадах [2].

В економічній літературі існують різні тлумачення стосовно визначення поняття оренда.

Н.В. Головченко вважає, що оренда представляє собою господарський процес, який включає сукупність орендних операцій, що виникають у зв'язку з наданням (прийняттям) у тимчасову експлуатацію необоротних матеріальних та нематеріальних активів. При цьому орендними операціями є господарські операції з надання або прийняття у тимчасову експлуатацію об'єктів оренди, розрахунків між орендарем та орендодавцем, повернення об'єкту оренди наприкінці її терміну [3, с. 6].

Дослідження законодавчих і нормативних положень, узагальнення теоретичних та практичних підходів науковців, дозволило Л.М. Братчук визначити оренду як регульований договором спосіб реалізації відносин власності між орендодавцем і орендарем, що проявляються як функція формування матеріальних

факторів виробництва та як господарська операція з приводу розподілу прав володіння, користування і розпорядження необоротними активами в обмін на орендну плату» [1, с. 9].

З точки зору права відносини оренди можна розглядати як врегульоване положеннями господарського законодавства господарське зобов'язання, що виникає на підставі господарського договору між суб'єктом господарювання / негосподарюючим суб'єктом – юридичною особою / органом державної влади та місцевого самоврядування, який реалізує свою господарську компетенцію, та юридичною особою або фізичною особою – підприємцем, і полягає в передачі орендодавцем орендарю прав володіння та користування основними фондами на визначений строк і на платній основі для використання цього майна у сфері економіки [12, с. 95].

Як бачимо, усі визначення, що наведені в нормативних документах та літературних джерелах відображають сутність оренди як наймання майна та землі в користування за плату і на певний строк.

На нашу думку, оренда – це фінансово-комерційна операція з надання однією стороною – власником майна (орендодавцем) іншій стороні (орендарю) у тимчасове володіння і користування або у виключне користування на встановлений строк майна за певну винагороду (орендну плату) на основі орендної угоди.

Економічне й організаційне значення оренди розкривається в її функціях, які дають ключ до розуміння природи оренди. Розглянемо їх.

Правова – власник-орендодавець, передаючи об'єкт в оренду, в межах договору оренди, передає своє право володіння і користування орендарю.

Економічна – орендні відносини покликані забезпечити еквівалентний обмін результатами суспільної праці, впровадження повного господарського розрахунку в ланці «орендодавець-орендар», разом з тим, забезпечити відтворення матеріальних благ (у виробництві, розподілі, обміні, споживанні).

Організаційна – самостійно здійснює організацію власної справи, господарської діяльності, виходячи зі своїх економічних можливостей, бажань і здібностей.

Соціальна – ефективно господарювання на базі орендних відносин дозволяє за рахунок доходу не лише відтворювати основні фонди, сплачувати внески до соціальних фондів для забезпечення соціального захисту, а й брати безпосередню участь у реалізації соціальних програм розвитку міста (села) за рахунок прибутку.

Підприємницька – орендар самостійно, під майнову відповідальність, орендує майно для здійснення на свій ризик господарської діяльності, яка спрямована на системне одержання доходу, прибутку від користування майном.

Психологічна – відображає наявність почуття господаря у орендаря, ставлення до орендованого майна, як до власного.

Проявом оренди виступають орендні операції, які є різновидом господарських операцій.

Орендні операції на практиці досить різноманітні та характеризуються наявністю всіляких видів класифікацій з різних точок зору, як закріплених у законодавстві, так і тих, що використовуються тільки у навчальній літературі. У зв'язку з цим, виникає необхідність систематизації існуючих класифікацій орендних операцій за критеріями їх розподілу. Ознаки класифікації орендних операцій, використаних для проведення аналізу, наведено в таблиці 2.

Таблиця 2

Класифікаційні ознаки оренди наведені в економічній та довідковій літературі

№ п/п	Ознаки класифікації	Характеристика
1	за строковістю	– короткострокова, строком до 1 року – середньострокова, строком від 1 до 3 років – довгострокова оренда, строком більше 3 років
2	за типом майна	– рухомого майна – нерухомого майна – цілісних майнових комплексів – майна, що було у використанні – землі
3	за видами	– фінансова оренда – оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигод, пов'язаних з правом користування та володіння активом – операційна оренда – оренда інша ніж фінансова
4	за умовами амортизації	– з повною амортизацією (з повною виплатою об'єкта оренди) – з неповною амортизацією (з неповною виплатою вартості орендованого майна орендаром)
5	за сферою ринку	– внутрішня оренда, коли всі учасники орендної операції є резидентами однієї країни – міжнародна оренда, коли один із учасників не є резидентом країни
6	за характером і кількістю учасників	– класична оренда – двостороння орендна операція (орендодавець-орендар) – зворотна оренда передбачає продаж основних засобів, а потім отримання їх в оренду – суборенда передбачає передачу орендарем орендованого об'єкта третій стороні в оренду
7	за наміром учасників	– термінова оренда – одноразова (на один строк) – відновлювальна оренда – багаторазова (по закінченню першого строку оренди)

Джерело: Укладено автором на основі опрацювання літературних джерел

Що стосується класифікації орендних операцій, передбачених чинним законодавством, то необхідно розглянути чотири класифікації орендних операцій – за Господарським кодексом України, Цивільним кодексом України, Податковим кодексом України та П(С)БО 14 «Оренда». Господарський кодекс України [4] розрізняє орендні операції в залежності від об'єктів оренди: оренда, оренда державного та комунального майна, оренда землі та лізинг. Класифікація оренди за Господарським кодексом України досить поверхнева та навіть приблизна, оскільки не містить усіх об'єктів орендних операцій. У Цивільному кодексі України [17] наведений аналогічний підхід щодо класифікації – залежно від об'єктів оренди. Але тут спостерігається більш розширена класифікація орендних операцій: найм (оренда), прокат, найм (оренда) земельної ділянки, найм (оренда) транспортного засобу, найм (оренда) транспортного засобу з екіпажем, який його обслуговує, найм (оренду) житла та лізинг. Податковим кодексом України [13] регулюється два види оренди: оперативний лізинг (оренда) і фінансовий лізинг (оренда).

Оскільки предметом дослідження є облік орендних операцій саме сільськогосподарських підприємств, вважаємо, що для потреб бухгалтерського обліку оренду необхідно класифікувати за наступними ознаками:

I. За типом майна:

1. Оренда майна: рухомого; нерухомого (у т. ч. земля); – цілісних майнових комплексів.

2. Оренда права користування майном.

3. Оренда майнових часток (паїв).

4. Оренда земельних часток (паїв)

II. За строковістю:

1. Короткострокова – 1 рік.

2. Середньострокова – 1-3 роки.

3. Довгострокова – понад 3 роки.

III. За правом власності (суб'єктами).

1. Звичайна оренда (орендодавець-орендар).

2. Суборенда (орендодавець-орендар-суборендар).

3. Внутрішньогосподарська оренда.

IV. За місцем відображення в обліку та звітності

1. Фінансова оренда:

– неповна (коли перехід права власності не передбачається);

– повна (типу продажу) (коли передбачається перехід права власності).

2. Операційна оренда:

– необоротних активів;

– цілісних майнових комплексів;

– майнових часток (паїв);

– земельних часток (паїв);

– земельних ділянок;

– жилих приміщень

V. За адресністю нарахування амортизації.

1. Фінансова оренда необоротних активів.

2. Операційна оренда необоротних активів.

3. Операційна оренда майнових часток (паїв).

Класифікація орендних операцій дасть змогу повніше використовувати можливості методології бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах.

Договір оренди – невід'ємна сторона орендних відносин та відіграє важливу роль у разі виникнення між ними спірних ситуацій. А отже, необхідно правильно та грамотно його складати (рис. 1).

Організація бухгалтерського обліку – це цілеспрямована діяльність керівників підприємства із створення, постійного впорядкування та удосконалення системи бухгалтерського обліку з метою забезпечення інформацією внутрішніх та зовнішніх користувачів.

Організація бухгалтерського обліку супроводжує створення підприємства, та забезпечує його підготовку до ефективної діяльності. Без організованого бухгалтерського обліку неможлива діяльність суб'єктів господарювання, оскільки це суперечить чинному законодавству України.

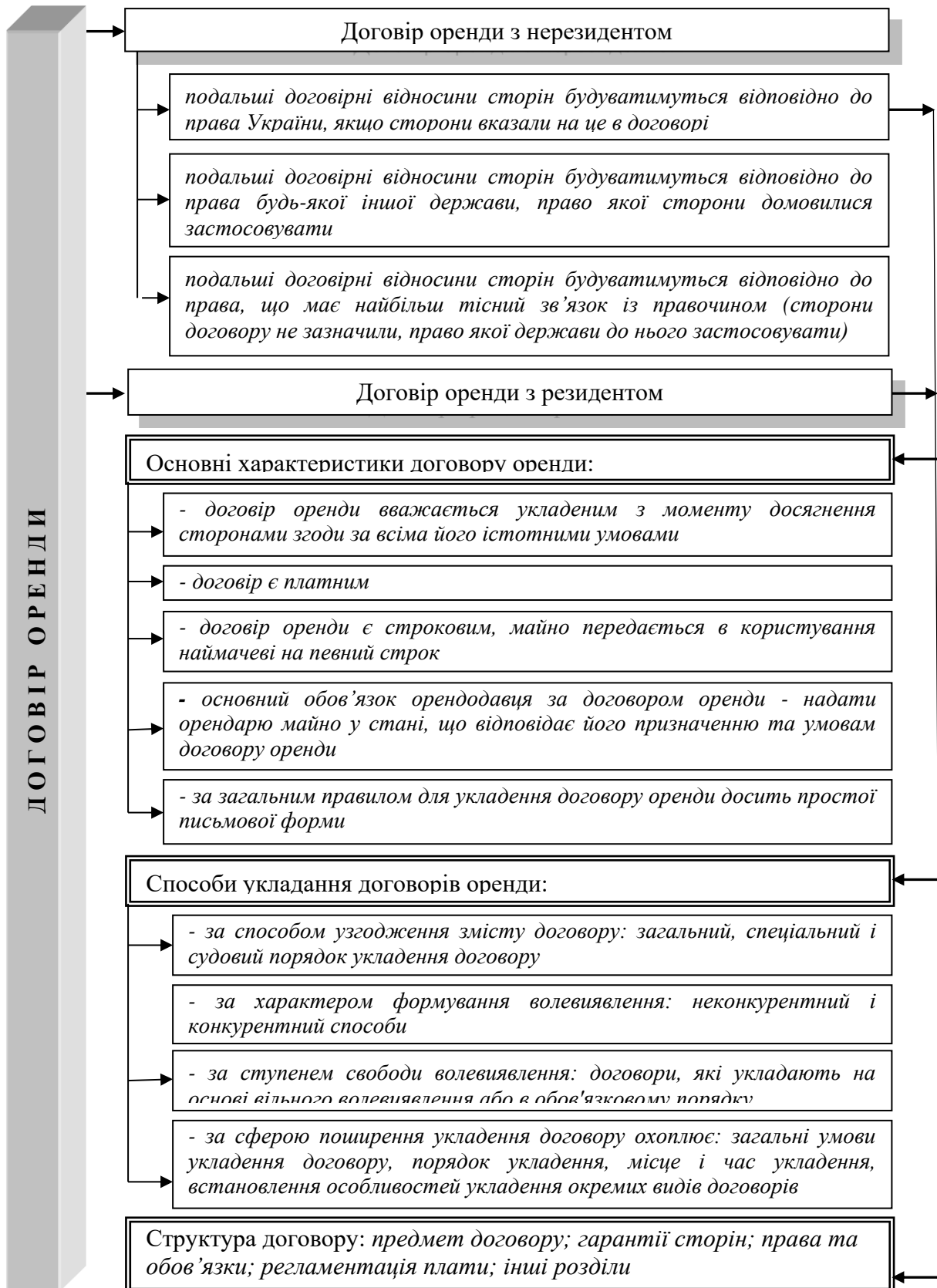


Рис. 1. Договірне регулювання орендних відносин

Джерело: власна розробка автора

Облікова політика підприємства – ключовий крок в організації системи бухгалтерського обліку на підприємстві, інструмент впливу на окремі параметри обліку, оптимізації об'єктів обліку та, за потреби, відстоювання інтересів підприємства в суді.

Наказ (положення) про облікову політику – це основний документ, який визначає способи ведення бухгалтерського обліку, що використовуються при відображенні господарських операцій (первинне спостереження, вартісне вимірювання, поточне групування і підсумкове узагальнення фактів господарської діяльності). Вона є елементом системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку й формується відповідно до чинних нормативних документів в області бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Обліковою політикою визначаються не тільки організація й методологія бухгалтерського обліку, а й затверджуються заходи щодо оптимізації господарської діяльності.

Серед елементів облікової політики (це обраний спосіб ведення обліку конкретного об'єкта) стосовно орендованого майна необхідно зазначати:

- умови включення орендованого майна на баланс (на баланс орендодавця чи орендаря);

- показник ліквідаційної вартості;

- методика визначення строку корисного використання орендованих об'єктів;

- особливості формування амортизаційної політики, спрямованої на сприяння процесу відтворення, яка є необхідною складовою облікової політики власника майна, тобто орендодавця, з метою акумуляції необхідних для оновлення ресурсів;

- методика розрахунку орендних платежів, оскільки саме від неї залежить сума платежу, нарахованого у звітному періоді;

- спосіб оцінки результатів проведених ремонту, модернізації, добудування й інших видів поліпшення основних засобів та інших необоротних активів;

- порядок відображення в обліку орендних платежів у випадку викупу орендованого майна до кінця дії договору оренди (у складі витрат майбутніх періодів або на зменшення власних джерел).

Як ми вже зазначали, орендні угоди поділяють на операційні та фінансові. Розглянемо більш детально порядок їх обліку.

Визначити вид оренди (табл. 3) для бухгалтера дуже важливо, оскільки для операційної та фінансової оренди встановлено різні правила бухгалтерського та податкового обліку. І саме договір оренди – це той документ, який дозволяє ідентифікувати здійснювані у його рамках господарські операції як операційну оренду необоротних активів (або ні).

Також слід з'ясувати важливі для обліку положення договору оренди:

- вартість переданого майна;

- термін, на який укладено договір оренди;

- розмір орендної плати, порядок її нарахування (сплати) та індексації, якщо передбачено;

- порядок обслуговування, відновлення та поліпшення орендованого об'єкта;

- умови повернення орендованого об'єкта.

Для цілей оподаткування дуже важливо, щоб договір містив чіткі умови нарахування орендного платежу – дату (подію), періодичність, форму повідомлення або підтвердження та інші подробиці.

Таблиця 3

Операційна (оперативна) оренда за чинним законодавством

П(С)БО 14 «Оренда»	Податковий кодекс України
<i>Види оренди</i>	
<p>Операційна оренда – оренда інша, ніж фінансова. Фінансова оренда – оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигод, пов'язаних з правом користування та володіння активом</p>	<p>Лізингові операції поділяються на: а) оперативний лізинг (оренда) – господарська операція фізичної або юридичної особи, що передбачає передачу орендарю основного фонду, придбаного або виготовленого орендодавцем, на умовах інших, ніж ті, що передбачаються фінансовим лізингом (орендою); б) фінансовий лізинг (оренда) – господарська операція, що здійснюється фізичною або юридичною особою і передбачає передачу орендарю майна, яке є основним засобом згідно з ПКУ і придбане або виготовлене орендодавцем, а також усіх ризиків та винагород, пов'язаних з правом користування та володіння об'єктом лізингу</p>
<i>Критерії віднесення оренди до фінансової</i>	
<p>1) орендар набуває права власності на орендований актив після закінчення строку оренди; 2) орендар має можливість та намір придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливую вартість на дату придбання; 3) строк оренди становить більшу частину строку корисного використання (експлуатації) об'єкта оренди; 4) теперішня вартість мінімальних орендних платежів з початку строку оренди дорівнює або перевищує справедливую вартість об'єкта оренди; 5) орендований актив має особливий характер, що дає змогу лише орендареві використовувати його без витрат на його модернізацію, модифікацію, дообладнання; 6) орендар може подовжити оренду активу за плату, значно нижчу за ринкову орендну плату;</p>	<p>Лізинг (оренда) вважається фінансовим, якщо лізинговий (орендний) договір містить одну з таких умов: – об'єкт лізингу передається на строк, протягом якого амортизується не менше 75 відсотків його первісної вартості, а орендар зобов'язаний на підставі лізингового договору та протягом строку його дії придбати об'єкт лізингу з наступним переходом права власності від орендодавця до орендаря за ціною, визначеною у такому лізинговому договорі; – балансова (залишкова) вартість об'єкта лізингу на момент закінчення дії лізингового договору, передбаченого таким договором, становить не більше 25 відсотків первісної вартості ціни такого об'єкта лізингу, що діє на початок строку дії лізингового договору;</p>
<p>7) оренда може бути припинена орендарем, який відшкодує орендодавцю його втрати від припинення оренди; 8) доходи або втрати від змін справедливої вартості об'єкта оренди на кінець терміну оренди належать орендарю.</p>	<p>– сума лізингових (орендних) платежів з початку строку оренди дорівнює первісній вартості об'єкта лізингу або перевищує її; – майно, що передається у фінансовий лізинг, виготовлене за замовленням лізингоотримувача (орендаря) та після закінчення дії лізингового договору не може бути використаним іншими особами, крім лізингоотримувача (орендаря), виходячи з його технологічних та якісних характеристик.</p>

Джерело: сформовано за [14; 13]

Документами для операцій з оперативної оренди є:

- належно оформлений договір;
- акт приймання-передачі майна – предмета договору оренди;
- акт приймання-передачі послуг (оренда майна);
- рахунок, який надає орендодавець для оплати послуг;
- інші документи, що підтверджують надання послуг.

Крім того, необхідно в Інвентарній картці обліку основних засобів зробити помітку про те, що майно передали в операційну оренду.

Порядок відображення операційної оренди на рахунках бухгалтерського обліку представлено в таблиці 4.

Таблиця 4

Облік операційної оренди

Зміст операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
<i>Облік в орендодавця</i>			
1. Нарахована орендна плата	377	713	2400
2. Нараховані податкові зобов'язання з податку на додану вартість	713	641	400
3. Нарахована амортизація на об'єкт оренди	949	131	1500
4. Нараховані витрати орендодавця з укладання угоди про операційну оренду	949	685	3000
5. Відображення податкового кредиту з податку на додану вартість у складі вартості послуг пов'язаних з укладанням угоди про операційну оренду	641	685	600
6. Отримана орендна плата	311	377	2400
7. Визначено фінансовий результат від операції: – списано дохід від орендних операцій – списано витрати	713 791	791 949	2000 4500
<i>Облік в орендаря</i>			
8. Отримані основні засоби в оренду відображаються на позабалансовому рахунку	01	-	100000
9. Нарахована орендна плата визнається іншими витратами операційної діяльності	949	685	2000
10. Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	685	400
11. Перераховано орендну плату	685	311	2400

Джерело: сформовано автором за [14; 6]

Амортизацію основних засобів та інших необоротних активів продовжує нараховувати орендодавець, орієнтуючись на загальноприйнятий на підприємстві метод амортизації, що зафіксований у Наказі про облікову політику (прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, виробничий або кумулятивний).

Дохід від операційної оренди (крім доходу від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості) визнається іншим операційним доходом відповідного звітнього періоду на прямолінійній основі протягом строку оренди або з урахуванням способу одержання економічних вигод, пов'язаних з використанням об'єкта операційної оренди. На суму заохочення орендаря щодо продовження або укладення нової орендної угоди орендодавцем зменшуються протягом строку оренди доходи від орендної плати.

Витрати орендодавця з укладення угоди про операційну оренду (юридичні послуги, комісійні винагороди) визнаються іншими операційними витратами того звітного періоду, у якому вони мали місце. Об'єкт операційної оренди відображається орендарем на позабалансовому рахунку бухгалтерського обліку за вартістю, указаною в угоді про оренду. Затрати орендаря на поліпшення об'єкта операційної оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що приводять до збільшення майбутніх економічних вигод, які первісно очікувалися від його використання, відображаються орендарем як капітальні інвестиції у створення (будівництво) інших необоротних матеріальних активів [6].

Належна за користування об'єктом операційної оренди плата визнається витратами згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» на прямолінійній основі протягом строку оренди або з урахуванням способу одержання економічних вигод, пов'язаних із використанням об'єкта операційної оренди. На суму заохочення орендаря щодо продовження або укладення нової орендної угоди зменшуються протягом строку оренди його витрати з орендної плати.

При передаванні майна у фінансову оренду його вартість та зобов'язання, пов'язані з орендою, відображаються у Балансі орендаря. Це зумовлено тим, що хоча юридичне майно залишається власністю орендодавця, фактично всі ризики та вигоди від його використання передані орендареві на період, що становить значну частину строку економічної експлуатації об'єкта оренди. Невідображення об'єкта фінансової оренди на балансі орендаря призвело б до заниження його реальних економічних ресурсів і зобов'язань, що фактично означає перекручення показників фінансового стану підприємства-орендаря.

Для узагальнення інформації про стан розрахунків з орендодавцями за необоротні активи, передані на умовах довгострокової оренди у діючому Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, передбачено рахунок 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди». За кредитом рахунку 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди» відображається нарахування заборгованості перед орендодавцем (лізингодавцем) за одержані об'єкти довгострокової оренди (лізингу), за дебетом – її погашення, переведення до короткострокових зобов'язань, списання тощо. Аналітичний облік ведеться за кожним орендодавцем (лізингодавцем) та об'єктом орендованих (отриманих у лізинг) необоротних активів [6].

На субрахунку 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками» ведеться облік нарахованих відсотків за використання майна, отриманого в користування (орендні, лізингові операції тощо) [6].

На субрахунку 952 «Інші фінансові витрати» ведеться облік витрат, пов'язаних із залученням позикового капіталу, зокрема витрат, пов'язаних з випуском, утриманням та обігом власних цінних паперів; нарахуванням відсотків за договорами кредитування (крім банківських кредитів), фінансового лізингу тощо [6].

Порядок відображення фінансової оренди на рахунках бухгалтерського обліку представлено в таблиці 5.

В Україні сільгоспвиробникам належать не всі землі, задіяні у їх виробництві. Значні обсяги сільськогосподарських земель знаходяться у короткостроковій, або довгостроковій оренді.

Таблиця 5

Облік фінансової оренди

Зміст операцій	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Облік в орендаря		
<i>На початку оренди</i>		
Одержано у фінансову оренду об'єкт основних засобів	152	531
Введено в експлуатацію отриманий у фінансову оренду об'єкт основних засобів	10	152
Частину заборгованості орендаря, що припадає на наступні 12 місяців від дати балансу, включено до складу поточних зобов'язань	531	61
<i>Протягом періоду оренди</i>		
Нараховано амортизацію об'єкта фінансової оренди	23, 91, 92, 93, 94	131
Понесено витрати на поліпшення об'єкта фінансової оренди (модернізація, добудова, реконструкція тощо), що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод – одночасно	152 10	20, 63, 66, 31 152
Відображено заборгованість орендаря за об'єкт оренди, яка має бути погашена протягом 12 місяців, починаючи від дати балансу	531	61
Нараховано відсоток, що підлягає сплаті	952	684
Перераховано орендодавцю в погашення заборгованості: – за об'єкт оренди – відсоток	61 684	311 311
<i>У кінці терміну оренди</i>		
Об'єкт оренди за умовами орендної угоди повернуто орендодавцю	131	10
Об'єкт оренди за умовами орендної угоди переведено до складу власних основних засобів	10 (анал. рах. «Власні ОЗ»)	10 (анал. рах. «Орендовані ОЗ»)
Списано знос об'єкта оренди та нараховано знос на власний об'єкт основних засобів	131 (анал. рах. «Знос орендованих ОЗ»)	131 (анал. рах. «Знос власних ОЗ»)
Облік в орендодавця		
Списано з балансу переданий в оренду об'єкт основних засобів	131 972	104 104
Відображено дохід (в тому числі ПДВ) від перерахування: одночасно на суму ПДВ	181 742	742 641
Сума заборгованості орендаря за перший рік оренди включається до складу поточної дебіторської заборгованості	377	181
В кінці року нараховано суму фінансового доходу, що підлягає отриманню за перший рік оренди	373	732
Отримано орендний платіж за перший рік оренди	311 311	377 373
Записи 3-5 здійснюються щороку на відповідні суми		
Надійшов об'єкт основних засобів після завершення строку оренди	641 104	377 377

Джерело: сформовано автором за [14; 6]

Як свідчать дані рис. 2, у 2017 році в Україні середній розмір плати за оренду одного гектара сільськогосподарської землі склав 1369 гривень (41 євро). Найвища орендна плата за гектар зафіксована у Черкаській (2962 грн), Полтавській (2553 грн), Харківській (2111 грн) та Сумській (2100 грн) областях. найдешевше користування землею обходилося у Закарпатській (719 грн/га) та Запорізькій (795 грн/га) областях.

Відповідно до Інструкції № 291 операції з оренди земельних паїв відображають у реєстрах бухгалтерського обліку у вигляді таких записів:

- отримано в оренду земельний пай: на забалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» здійснюється запис про одержання в операційну оренду із зазначенням вартості й площі, записаної у договорі оренди;
- нараховано орендну плату: дебет рахунка 23 «Виробництво» (91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут») – кредит субрахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»;



Рис. 2. Середній розмір плати за оренду сільськогосподарських земель у розрізі регіонів України в 2017 році, грн/га

Джерело: Держгеокадастр

- утримано ПДФО при виплаті орендодавцеві орендної плати (або її частини) у грошовій або негрошовій формі – дебет субрахунку 685 – кредит субрахунку 641 «Розрахунки за податками»/ПДФО;
- виплачено з каси орендну плату фізособі – власникові паю: дебет субрахунку 685 – кредит субрахунку 301 «Каса у національній валюті»;
- нараховано орендну плату в натуральній формі (сільськогосподарською продукцією): дебет субрахунку 685 – кредит субрахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції»;
- відображено податкові зобов'язання з ПДВ при реалізації готової продукції: дебет субрахунку 701 – кредит субрахунку 641/ПДВ;
- відображено собівартість сільськогосподарської продукції, відпущеної у рахунок оплати за оренду земельного паю: дебет субрахунку 901 «Собівартість

реалізованої готової продукції» – кредит рахунка 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»;

- відшкодовано орендну плату у відробітковій формі (орендодавцеві надано різні послуги): дебет субрахунку 685 – кредит субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»;

- відображено податкові зобов'язання при реалізації послуг: дебет субрахунку 703 – кредит субрахунку 641/ПДВ;

- відображено собівартість послуг, реалізованих у рахунок оплати за оренду земельного паю: дебет субрахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» – кредит рахунка 23 «Виробництво» [6].

Згідно Методичних рекомендацій щодо застосування регістрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств, затверджених наказом Міністерства аграрної політики України від 04.06.2009 р. № 390, для обліку розрахунків за зобов'язаннями (крім розрахунків з постачальниками та векселями виданими) призначено окремий бланк Журналу-ордера № 3 Г с.-г. Тут знаходять відображення розрахункові операції за рахунками: 17, 52, 53, 54, 55, 61, 64, 65, 67, 68, 69 [8].

Для обліку розрахунків за дебіторською заборгованістю (крім розрахунків з покупцями та замовниками і розрахунків із підзвітними особами) застосовується окремий бланк Журналу-ордера № 3 Б с.-г. Тут знаходять відображення розрахункові операції за рахунками: 18, 34, 37 (крім субрахунку 372), 38, 51, 62. За рахунком 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи» в Журналі-ордері № 3 Б с.-г. та відомості № 3.2 с.-г. відображається виникнення (збільшення) дебіторської заборгованості, за кредитом – її погашення (списання). Аналітичний облік довгострокової дебіторської заборгованості в журналі-ордері ведеться за кожним дебітором, за видами заборгованості і термінами її виникнення й погашення [8].

Оренда, як один з елементів облікового процесу на підприємствах, відповідає критерію суттєвості, а відтак потребує розкриття її даних у звітності. Основною метою розкриття інформації за орендними операціями у бухгалтерській звітності є надання зовнішнім та внутрішнім користувачам повної, правдивої та неупередженої облікової інформації про фінансово-майновий стан, результати діяльності та рух грошових коштів, пов'язаних з орендою. Для досягнення цієї мети орендар зобов'язаний розкрити рівень деталізації якісної та кількісної інформації про: відповідність угоди основним ознакам оренди; ідентифікацію основних складових оренди; класифікаційні ознаки орендних операцій; основні умови здійснення оренди та їх обмеження; наявність та рух отриманого об'єкта оренди; первісну (переоцінену) вартість об'єкта оренди; розмір орендних платежів та їх складові; ставку дисконтування; амортизаційні відрахування; втрати від знецінення об'єкта оренди; наявні та погашені зобов'язання з оренди; сплачені грошові кошти; експлуатацію орендованого майна, його ремонт та поліпшення; витрати звітного періоду та ін. [11, с. 141-142].

Чітке відображення у фінансовій звітності зазначених даних сприятиме своєчасному і правильному прийняттю економічних рішень її користувачами з метою ефективного управління підприємством, а їх відсутність призведе до формування викривленої і упередженої облікової інформації.

Висновки. Таким чином, удосконалення обліку орендних операцій належить до актуальних та важливих практично-наукових завдань, оскільки належним чином врегульована нормативно-правова база, правильна організація та якісне методичне

забезпечення обліку орендних операцій сприяють належному обліку об'єктів оренди, ефективному контролю за збереженням та їх раціональним використанням.

Для покращення організації та методики обліку орендних операцій в сільськогосподарських підприємствах необхідно вжити наступних заходів:

1. Більше уваги на підприємстві приділяти формуванню Наказу про облікову політику, який, в свою чергу, має містити елементи відображення в обліку орендних операцій. Викладені пропозиції щодо конкретизації елементів облікової політики спрямовані на забезпечення найбільш повного розкриття методики формування облікової інформації про орендні операції, яка формується в системі фінансового обліку підприємства. Впровадження рекомендацій дозволить підвищити рівень повноти та об'єктивності обліково-економічної інформації для оптимізації управлінських рішень.

2. Для повноти інформації доповнити Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (форма № ОЗСГ-1) додатковими показниками: термін оренди, вартість об'єкта оренди за незалежної оцінки станом на відповідну дату, орендну ставку та орендну плату за базовий місяць. Пропонується також в Акті приймання-здачі відремонтованих і реконструйованих (модернізованих) об'єктів (форма № ОЗСГ-2) та інвентарній картці передбачити окремі графи для відображення сум витрат на віддільні та невіддільні поліпшення орендованих об'єктів.

3. У випадку передачі об'єкта основних засобів в операційну оренду орендодавець не списує його з балансу. Відповідно, такий об'єкт продовжує перебувати в активах орендодавця, наприклад, на субрахунках 103 «Будинки та споруди», 105 «Транспортні засоби» тощо. В той же час, ми вважаємо за необхідне перевести «орендні» активи на окремі субрахунки другого порядку: Дт 103/2 «Будинки та споруди, передані в операційну оренду» Кт 103, 105/2 «Транспортні засоби, передані в операційну оренду» Кт 105 (залежно від того, яке майно передають в оренду). Це дасть змогу впорядкувати бухгалтерський облік та отримати бухгалтеру додаткову інформацію про те, які саме основні засоби віддали в тимчасове користування.

4. Удосконалити управлінську звітність шляхом доповнення її показниками, що:

- характеризують порядок дотримання орендарем еколого-економічного обґрунтування сівозмін;
- містять якісні характеристики орендованих ділянок з метою оцінки втрати/відновлення корисності активів і відображення їх у бухгалтерському обліку для раціонального землекористування та прийняття обґрунтованих управлінських рішень;
- дають можливість контролю за дотриманням раціонального землекористування.

Список використаних джерел

1. Братчук Л.М. Облік орендних операцій в сільськогосподарських підприємствах: Автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04 / Л.М. Братчук ; Нац. наук. центр «Ін-т аграр. Економіки» УААН. К., 2005. 21 с.

2. Великий тлумачний словник сучасної української мови: 7-е видання (з. Дод., допов. на CD) / Уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел. К.: Ірпінь: ВТФ «Перун», 2009. 1736 с.: іл.

3. Головченко Н.В. Організація і методика обліку орендних операцій : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Н. В. Головченко; Нац. акад. статистики, обліку та аудиту. К., 2011. 18 с.
4. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року № 436-IV.
5. Єрмаков О.Ю. Розвиток орендних земельних відносин сільськогосподарських підприємств: [Монографія] / О.Ю. Єрмаков, Л.В. Богач. К., 2013. 225 с.
6. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Затверджено наказом Мінфіну України від 30.11.99 р. № 291.
7. Кириленко І.Г. Капіталізація земельних ресурсів в умовах розвитку і трансформації земельних відносин в Україні / І.Г. Кириленко / ЕКОНОМІКА. ФІНАНСИ. МЕНЕДЖМЕНТ: актуальні питання науки і практики. 2017. № 12. С. 7-20.
8. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств. Затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 04.06.2009 р. № 390.
9. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 17 «Оренда», затверджено IASB 01.01.2012 р.
10. Ніколенко Н.В. Облік та аналіз орендних операцій на підприємствах торгівлі : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Н.В. Ніколенко; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. Київ, 2015. 22 с.
11. Ніколенко Н. Облікова інформація у фінансовій звітності орендаря / Н. Ніколенко // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. 2015. № 1. С. 139-150.
12. Опанасенко О.В. Поняття та ознаки оренди в сфері господарювання / О.В. Опанасенко // Порівняльно-аналітичне право. 2014. № 7. С. 92-95.
13. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.
14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда»: наказ Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. № 181.
15. Про оренду державного та комунального майна: Закон України від 10.04.1992 р. № 2269-XII.
16. Про оренду землі: Закон України від 06.10.1998 р. № 161-XIV.
17. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року № 435-IV.

References

1. Bratchuk, L.M. (2005). Oblik orendnykh operatsii v silskohospodarskykh pidpriemstvakh [Accounting for lease operations at the agricultural enterprises]. *Extended abstract of candidate's thesis*. Kyiv: National Scientific Center "Institute of Agrarian Economics" of NAAS [in Ukrainian].
2. *Velykyi tlumachnyi slovnyk suchasnoi ukrainskoi movy (2009)*. [Great explanatory dictionary of contemporary Ukrainian language]. (7th ed., rev.). V.T. Busel (Ed.). Kyiv: Irpin: VTF «Perun» [in Ukrainian].
3. Holovchenko, N.V. (2011). Orhanizatsiia i metodyka obliku orendnykh operatsii [Organization and methods of accounting for lease operations]. *Extended abstract of candidate's thesis*. Kyiv: National Academy of Statistics, Accounting and Auditing [in Ukrainian].
4. Hospodarskyi kodeks Ukrainy vid 16.01. (2003) № 436-IV [Commercial Code of Ukraine from January 16, 2003, № 436-IV2003] (January 16) [in Ukrainian].

5. Yermakov, O.Yu., & Bohach, L.V. (2013). *Rozvytok orendnykh zemelnykh vidnosyn silskohospodarskykh pidpriemstv [Development of lease land relations of agricultural enterprises]*. Kyiv [in Ukrainian].

6. Instruksiia pro zastosuvannia Planu rakhunkiv bukhhalterskoho obliku aktyviv, kapitalu, zoboviazan i hospodarskykh operatsii pidpriemstv i orhanizatsii [Instruction on the application of the plan of accounting for the accounting of assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations]. *Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 30.11.1999 № 291 – Order of the Ministry of Finance of Ukraine from November, 1999, № 29*. [in Ukrainian].

7. Kyrylenko, I.H. (2017). Kapitalizatsiia zemelnykh resursiv v umovakh rozvytku i transformatsii zemelnykh vidnosyn v Ukraini [Capitalization of land resources in the context of development and transformation of land relations in Ukraine] *Ekonomika. Finansy. Menedzhment: Aktualni Pytannia Nauky i Praktyky – Business. Finance. Management: Topical Issues of Science and Practice, 12, 7-20* [in Ukrainian].

8. Metodichni rekomendatsii shchodo zastosuvannia rehistriv zhurnalno-ordernoi formy obliku dlia silskohospodarskykh pidpriemstv [Methodical recommendations on the application of registers of log-order forms of accounting for agricultural enterprises]. *Nakaz Ministerstva ahrarynoii polityky Ukrainy vid 04.07.2009 – Order of the Ministry of Agrarian Policy of Ukraine from June 4, 2009, №390* [in Ukrainian].

9. Mizhnarodnyi standart bukhhalterskoho obliku 17 «Orenda» [International Accounting Standard 17 «Leases»]. *Zatverdzheno IASB 01.01.2012 – Approved by IASB on January 1, 2012* [in Ukrainian].

10. Nikolenko, N.V. (2015). Oblik ta analiz orendnykh operatsii na pidpriemstvakh torhivli [Accounting and analysis of lease transactions at trade enterprises]. *Extended abstract of candidate's thesis*. Kyiv: National University of Trade and Economics [in Ukrainian].

11. Nikolenko, N. (2015). Oblikova informatsiia u finansovii zvitnosti orendaria [Accounting information in the financial statements of the tenant] *Visnyk Kyivskoho natsionalnoho torhovelno-ekonomichnoho universytetu – Bulletin of the Kiev National Trade and Economic University, 1, 139-150* [in Ukrainian].

12. Opanasenko, O.V. (2014). Poniattia ta oznaky orendy v sferi hospodariuvannia [Concepts and features of lease in the field of management] *Porivnialno-analitychne pravo – Comparative and analytical right, 7, 92-95* [in Ukrainian].

13. Podatkovyi kodeks Ukrainy vid 02.12.2010, №2755-VI [Tax Code of Ukraine from December 2, 2010, № 2755-VI]. (2010, December 2) [in Ukrainian].

14. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 14 «Orenda» [Regulation (standard) of accounting 14 «Lease»]. *Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 28.07.2000, №181 – Order of the Ministry of Finance of Ukraine from July 28, 2000, №181* [in Ukrainian].

15. Zakon Ukrainy «Pro orendu derzhavnoho ta komunalnoho maina» vid 04.04.1992, № 2269-XII [Law of Ukraine «On the lease of state and communal property» from April 4, 1992, № 2269-XII] (1992, April 4) [in Ukrainian].

16. Zakon Ukrainy «Pro orendu zemli» vid 08.10.1998 №161-XIV [Law of Ukraine «On the land lease» from October 6, 1998, №161-XIV] (1998, October 6.) [in Ukrainian].

17. Tsyvilnyi kodeks Ukrainy vid 16.01.2003 № 435-IV [Civil Code of Ukraine from January 16, 2003, № 435-IV] (2003, January 16) [in Ukrainian].

**ANNOTATION
ORGANIZATION AND METHOD OF ACCOUNTING FOR LEASE
TRANSACTIONS IN AGRICULTURAL ENTERPRISES**

*LIUBAR Oksana O.,
Candidate of Economic Sciences,
Associate Professor of the Department of Accounting,*

*ISHCHENKO Yana P.,
Candidate of Economic Sciences,
Associate Professor of the Department
of Accounting and Taxation in the Fields of the Economy,
Vinnytsia National Agrarian University
(Vinnytsia)*

The article deals with the economic essence and content of lease. For the purpose of ordering, purposeful and effective regulation, the main classification features of lease are defined and systematized. The functions of lease are considered. The problems of legal regulation of lease relations in Ukraine are outlined.

Investigating the inclusion in the accounting of the subjects of lease transactions in the lease of fixed assets and other non-current assets using the national accounting standards, a list of elements of accounting policy is proposed.

The necessity and directions of improvement of documentary registration of the lease have been substantiated. Peculiarities of the organization of synthetic and analytical accounting of lease operations (operational and financial lease, land lease) are considered, and directions of its improvement are proposed by introducing sub-accounts of the second and third orders for the formation of the necessary information on lease objects from the lessee and the lessor, which will provide an increase in the analyticity of the accounting information; off-balance-sheet sub-accounts for the accounting of objects leased, the application of which allows the formation of accounting data by types of non-current assets and places of their use.

Also the way of displaying information of lease transactions in accounting and the specifics of taxation of leases was considered.

Key words: lease, rent operations, operating lease, financial lease, land lease, fixed assets, other non-current assets.

Fig.: 1. Tabl.: 5. Ref.: 17.

**АННОТАЦИЯ
ОРГАНИЗАЦИЯ И МЕТОДИКА УЧЁТА АРЕНДНЫХ ОПЕРАЦИЙ В
СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ**

*ЛЮБАР Оксана Александровна,
кандидат экономических наук,
доцент кафедры бухгалтерского учёта,*

*ИЩЕНКО Яна Петровна,
кандидат экономических наук,
доцент кафедры учёта и налогообложения в отраслях экономики,
Винницкий национальный аграрный университет
(г. Винница)*

В статье раскрыта экономическая сущность и содержание аренды. С целью упорядоченности, целеустремленного и эффективного регулирования определены и систематизированы основные классификационные признаки аренды. Рассмотрены

функции аренды. Очерчены проблемы нормативно-правового регулирования арендных отношений в Украине.

Исследовав порядок отражения в учёте субъектов арендных отношений операций по аренде основных средств и других необоротных активов с применением национальных П(С)БУ, предложен перечень элементов учётной политики. Обоснована необходимость и предложены направления совершенствования документального оформления аренды. Рассмотрены особенности организации синтетического и аналитического учёта арендных операций (операционной и финансовой аренды, аренды земли) и предложены направления его совершенствования путём ввода субсчетов второго и третьего порядков для формирования необходимой информации об объектах аренды у арендатора и арендодателя, который обеспечит повышение аналитической учётной информации; внебалансовых субсчетов для учёта объектов, полученных в аренду, применение которых даёт возможность формировать учётные данные по видам необоротных активов и местами их использования. Рассмотрен порядок отражения информации относительно арендных операций в бухгалтерской отчётности и особенности налогообложения операций по аренде.

Ключевые слова: аренда, арендные операции, операционная аренда, финансовая аренда, аренда земли, основные средства, другие необоротные активы.

Рис.: 1. Табл.: 5. Лит.: 17.

Інформація про автора

ЛЮБАР Оксана Олександрівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку, Вінницький національний аграрний університет (21027, м. Вінниця, вул. А. Первозванного, 14, e-mail: OsanaL66@ukr.net).

ИЩЕНКО Яна Петрівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку та оподаткування в галузях економіки, Вінницький національний аграрний університет (21008, м. Вінниця, вул. Сонячна, 3, e-mail: jana_2006@ukr.net).

LIUBAR Oksana Oleksandrivna – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of the Department of Accounting, Vinnytsia National Agrarian University (14 Pervozvannoho Str., Vinnytsia, 21027, e-mail: OsanaL66@ukr.net).

ISHCHENKO Yana – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of the Department of Accounting and Taxation in the Fields of the Economy, Vinnytsia National Agrarian University (21008, Vinnytsia, Soniachna Str., 3, e-mail: jana_2006@ukr.net).

ЛЮБАР Оксана Александровна – кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учёта, Винницкий национальный аграрный университет (21027, г. Винница, ул. А. Первозванного, 14, e-mail: OsanaL66@ukr.net).

ИЩЕНКО Яна Петровна – кандидат экономических наук, доцент кафедры учета и налогообложения в отраслях экономики, Винницкий национальный аграрный университет (21008, г. Винница, ул. Солнечная, 3, e-mail: jana_2006@ukr.net).

